

ÚČETNICTVÍ MUNICIPALNÍCH PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ ČESKÉ A SLOVENSKÉ REPUBLIKY V LETECH 1992-2016

ACCOUNTING OF MUNICIPAL SEMI-BUDGETARY ORGANIZATIONS OF THE
CZECH AND SLOVAK REPUBLICS IN THE YEARS 1992-2016

Iris Šimíková

*Slezská universita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné,
Katedra financí a účetnictví, Czech Republic
simikova@opf.slu.cz*

Abstrakt:

Municipální příspěvkové organizace jsou vlivem společné historie specifickým obou států. Jejich účetnictví je odrazem účetnictví veřejného sektoru. Cílem článku je identifikovat současný stav účetnictví municipálních příspěvkových organizací obou států, porovnat a zhodnotit změny v účetnictví. Původně společná trajektorie soustav účetnictví jednoduchého nebo podvojného, skončila vznikem dvou samostatných států. Účetnictví jednoduché nebo podvojně Slovenské republiky, účetnictví ve zjednodušeném nebo plném rozsahu České republiky bylo rozvíjeno samostatně. Striktním prosazováním principů účetnictví podvojného v kontextu evropského účetního práva jsou municipální příspěvkové organizace Slovenské republiky účetními jednotkami s vysokou vypovídací schopností a transparentností pro široké spektrum uživatelů. Municipální příspěvkové organizace v České republice prochází od roku 2010 reformami, jejichž důsledkem je postupný přechod na účetnictví v plném rozsahu.

Abstract:

Municipal semi-budgetary organizations are, due to their common history, a specific of both states. Their accounting is a reflection of public sector accounting. The aim of the article is to identify the current state of accounting of municipal semi-budgetary organizations in both states; compare and evaluate changes in the accounting. The originally common trajectory of the single-entry or double-entry accounting systems ended with the formation of two independent states. Single-entry or double-entry accounting of the Slovak Republic and simplified-extent or full-extent accounting of the Czech Republic were developed separately. Due to enforcement of the double-entry accounting principles in the context of the European accounting law, municipal semi-budgetary organizations of the Slovak Republic are accounting entities with a high information capability and transparency for a wide spectrum of users. Municipal semi-budgetary organizations in the Czech Republic have been undergoing reforms since 2010, with the result being a gradual transition to full-extent accounting.

Klíčová slova:

Účetnictví, Municipální příspěvková organizace

Key words:

Accounting, Municipal Semi-budgetary Organization

JEL Classification: M41, M48

1 Úvod

Jednou z normativně daných povinností spojených se vznikem ekonomického subjektu (účetní jednotky) je vedení účetnictví. Účetnictví je oprávněně považováno za komplexní, fundovaný informační systém Hellstrom (2006). Ekonomickou funkci splňuje pravidelným poskytováním ověřených a ucelených přehledů o hospodářských aktivitách účetní jednotky v periodách účetních období. Informační úloha spočívá v centralizaci, evidenci a úschově ekonomických dat pro spektrum uživatelů. Historie účetnictví je ovšem dle Puchingera a Slavičkové (2014) přes svou závažnou podnětnost na okraji zájmu. Hledání a objasnění souvislostí může napomoci při pochopení procesu vývoje účetních systémů. Pakšiová a Janhuba (2012) se vyjadřují analogicky, ve znalosti vývoje účetnictví vidí možnost pochopení koncepce národního účetnictví. Současné podporují význam teorie účetnictví jako prostředku při hledání variantnosti účetnictví, reagující na evoluční linii. Rovněž Kovanicová (2005) vidí v účetnictví produkt okolního prostředí. Obsah a forma účetnictví jsou obrazem dějinné etapy. V České a Slovenské Federativní Republice (dále jen ČSFR) byl progresivní trend nastartován rokem 1989. Přejít z etapy centrálně řízeného hospodářství do tržní ekonomiky byl impulsem pro změnu v účetnictví Šlosár (2008). Do té doby platná vyhláška o účetnictví¹, byla nahrazena zákonem o účetnictví, který zásadním způsobem změnil předchozí filosofii účetnictví.

Veřejný sektor se dle Pestoffa (1995) člení do tří sektorů, jedním z nich je neziskový veřejný sektor. Právě tento sektor disponuje skrytým potenciálem při rozvoji fungování evropského sociálního státu. Salomon (1995) zdůvodňuje existenci neziskového veřejného sektoru povinností státu zabezpečovat služby občanům. Z aspektu rozsáhlosti a rozmanitosti služeb je v určitých situacích výkon služeb přenesen na právnické osoby příspěvkové organizace. Příspěvkové organizace jsou celosvětově specifickým Českou republikou (dále jen ČR) a Slovenskou republikou (dále jen SR), zřizovatelem může být organizační složka státu nebo územní samosprávný celek. Starší právní normy o rozpočtové soustavě a hospodaření s rozpočtovými prostředky daly vzniknout označení rozpočtové organizace. Mitwallyová (2014) porovnává rozpočtové a příspěvkové organizace formované na principu financování zřizovatelem. Příspěvkové organizace chápe jako důsledek právního systému Československa. Lovětínský a Mylková (2011) zdůvodňují absenci příspěvkových organizací mimo území ČR a SR společným vývojem jejich právních soustav. Dle jejich názoru existují ve světě organizace s vazbou na financování ze strany státu, ale nelze je ztotožnit s principy na kterých fungují příspěvkové organizace ČR a SR.

Vývoj a formování účetnictví českých a slovenských zemí ovlivnila regionální poloha. Dostupnost poznatků o účetnictví evropských států, možnost srovnávat pozitiva a negativa, formovala výběr koncepce nově budovaného národního účetnictví v devadesátých letech minulého století. Šuranová (1998) představuje a porovnává evropské bilanční teorie z aspektu rozsahu a podrobnosti poskytovaných informací. Analogickou situaci řešili autoři nové koncepce národního účetnictví v kombinaci s vizí členství v Evropské unii (dále jen EU) Máče (2012). Požadavkem bylo pragmatické účetnictví fungující v národním i mezinárodním kontextu. Konstituovaný účetní systém poskytující reálné údaje o majetkové a finanční situaci účetní jednotky vytvořil od ledna 1992 nové dimenze pro uživatele.

Článek je zaměřen na účetnictví příspěvkových organizací zřizovaných územní samosprávou v ČR a SR (účetnictví municipalit). Problematika jejich účetnictví nepatří mezi frekventovaná témata. Přitom účetnictví municipálních příspěvkových organizací prošlo od roku 1992 rozsáhlými změnami a další změny je čekají. Cílem článku je identifikovat současný stav účetnictví municipálních příspěvkových organizací obou států, porovnat a zhodnotit změny v účetnictví. Kritická analýza národních a zahraničních literárních zdrojů, právních norem a odborných článků posloužila pro zformování znalostní materie. Pro doplnění poznatků byly využity údaje z dotazníkového šetření. Aplikace analogie, komparace a dedukce iniciovala podněty k diskusi. Ze získaných poznatků bylo zformováno doporučení a závěry.

¹ Vyhláška č. 23/1990 Sb., o účetnictví (účinná od 01.03.1990, zrušena k 01.01.1992).

2 Data a Metodologie

V prosinci roku 1991 vyšel historicky první zákon o účetnictví² upravující podmínky vedení účetnictví pro účetní jednotky ČSFR. Účinnosti nabyl prvního ledna 1992. V jeho první části byly vymezeny účetní jednotky, rovněž v této části byla stanovena povinnost účtovat v soustavě podvojného nebo jednoduchého účetnictví. V části druhé byly uvedeny účetní soustavy. Municipální příspěvkové organizace byly tímto zákonem zařazeny do skupiny účetních jednotek, které mohly účtovat v soustavě účetnictví jednoduchého³. Zřizovány byly v souladu s právními normami obou republik, v současnosti jsou již neplatné⁴. Dle těchto norem mohly obce zřizovat právnické osoby k dlouhodobému plnění úkolů v rozsahu své působnosti. Jednou z povinností zřizovatele bylo vymezit okruh činnosti a složky svěřeného majetku. Rovněž byl stanoven roční objem výdajového rozpočtu. Povinností municipální příspěvkové organizace bylo dodržovat zřizovatelem stanovené podmínky. Peková, Pilný a Jetmar (2012) vidí v municipálních příspěvkových organizacích stabilní zajišťovatele služeb pro občany daného regionu. Nehledě na návrhy nahradit municipální příspěvkové organizace jinými právními formami - přetrvaly až do současnosti Mitwallyová (2013).

2.1 Účetnictví municipálních příspěvkových organizací ČR

Rok 1993 byl prvním rokem samostatné ČR. Pro municipální příspěvkové organizace byl používán název "malé příspěvkové organizace" a byla jim ponechána možnost vést účetnictví jednoduché. Účetnictví bylo vedeno na principu sledování rozpočtových příjmů a výdajů Vodáková (2012). Tato situace byla ukončena rokem 2001 a municipálním příspěvkovým organizacím vznikla povinnost vést účetnictví podvojně. Tato radikální změna odpovídala tehdejšímu záměru transformovat municipální příspěvkové organizace na jinou právní formu v rámci připravované reformy účetnictví veřejného sektoru Škarabelová (2014).

Od prvního ledna 2004 nabyla účinnosti rozsáhlá novela zákona o účetnictví⁵ reagující na očekávaný vstup ČR do EU. Z aspektu zaměření tohoto článku je novela důležitým momentem pro municipální příspěvkové organizace. Všem účetním jednotkám vznikla povinnost vést účetnictví v plném rozsahu⁶, nominovaným účetním jednotkám byla dána možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. V textu zákona použité sloveso "mohou" znamená přenesení volby mezi rozsahy účetnictví na zřizovatele nominované účetní jednotky. Mezi nominovanými účetními jednotkami byly příspěvkové organizace. Pokud rozhodl zřizovatel, mohly vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Zákon současně stanovil podmínky vedení rozsahů a podmínky přechodů mezi rozsahy. Jak uvádí Škarabelová (2014), municipálním příspěvkovým organizacím byla tato možnost zachována do současnosti. Od původního záměru transformace na jinou právní formu bylo ustoupeno a v souladu s prováděcí vyhláškou⁷ účtovaly příspěvkové organizace v plném nebo zjednodušeném rozsahu.

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

³ § 9 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanovil možnost příspěvkové organizaci, jejíž roční objem výdajového rozpočtu nepřesáhl 500 tisíc Kčs účtovat v soustavě účetnictví jednoduchého.

⁴ Zákon č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky). Zrušen k 01.01.2001. Zákon č. 592/1990 Sb., o rozpočtových pravidlech Slovenské republiky. Zrušen k 01.01.1992.

⁵ Úplné znění zákona vyhlášeno pod č. 31/2004 Sb., úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jak vyplývá z pozdějších změn.

⁶ Tato novela přinesla i závažnou terminologickou změnu. Bylo ustoupeno od účetnictví podvojného a v souladu se dvěma rozsahy vznikl pojem účetnictví v plném rozsahu a účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Terminologický pojem účetnictví podvojně je přesto používán až do současnosti.

⁷ Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu. (účinná od 01.01.2003, zrušena k 01.01.2010).

Peková, Pilný a Jetmar (2012) diskutují nad průběhem reformy veřejné správy a územní samosprávy. Považují ji za nezbytnou a vyzdvihují i význam účetnictví. Samotnou reformu účetnictví považují za důsledek realizovaných změn při reorganizaci veřejné správy a územní samosprávy. Odklonem od přímých vazeb na rozpočet a prosazováním akruálního principu, se vytvořily podmínky pro regulaci v účetnictví veřejného sektoru Morávek a Prokúpková (2016). V roce 2010 zahájená, rozfázovaná účetní reforma veřejných financí, se vztahovala i na municipální příspěvkové organizace. Rok 2010 je označován za přechodný Otrusinová a Kubíčková (2011). Novelou zákona o účetnictví byly municipální účetní jednotky přiřazeny do velké skupiny, která získala společné pojmenování - některé vybrané účetní jednotky. Pro tuto skupinu byla vydána nová vyhláška⁸ a postupně začaly vycházet České účetní standardy. Důvodem pro vznik reformy bylo uznávané faktum nedostatečné vypovídací schopnosti účetnictví, které naprosto neodpovídalo účetnictví veřejného sektoru. Prezentovaným cílem reformy bylo vytvoření podmínek pro efektivní zajištění informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek Hruza a Manes Rossi (2016). Z aspektu zaměření článku je podstatnou informací, že přes všechny tyto nově vytvářené postupy zůstala municipálním příspěvkovým organizacím možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Poslední novela zákona o účetnictví nabyla účinnosti prvního ledna 2016. Jak uvádí Müllerová (2014), cílem je transpozice nové evropské účetní směrnice⁹ do účetnictví České republiky. Ale i tato novela ponechala možnost municipálním příspěvkovým organizacím pokračovat v účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Vlivem rozfázované účetní reformy veřejných financí všem účetním jednotkám veřejného sektoru přibýlo množství povinností. Plnění těchto povinností přibližuje účetnictví ve zjednodušeném rozsahu účetnictví v plném rozsahu. Máderová Voltnerová a Tégl (2011) komentují řadu dalších právních norem, kterými se musí municipální příspěvkové organizace řídit. Od roku 2015 nabyla účinnosti konsolidační vyhláška státu¹⁰. Postupnou realizací a zapojováním do dílčích konsolidačních celků¹¹ by měla dosáhnout reforma účetnictví veřejných financí všech svých avizovaných cílů. Prokúpková a Svoboda (2014) identifikují cíle reformy. Připomínají požadavek na věrné a poctivé zobrazení majetku a závazků, přehled o tvorbě hospodářského výsledku a s tím spojený přehled o plnění rozpočtu a další údaje čerpající z koncepce nově formovaného účetnictví veřejné správy. Uváděné požadavky se vztahují na všechny vybrané účetní jednotky, jejichž součástí jsou municipální příspěvkové organizace.

2.2 Účetnictví municipálních příspěvkových organizací SR

Rok 1993 byl prvním rokem samostatné SR. Byl recipován zákon o účetnictví včetně dalších právních norem, účetní jednotky kontinuálně postupovaly ve vedení účetnictví, včetně municipálních příspěvkových organizací při vedení účetnictví jednoduchého. Hájek a Režný (2014) polemizují nad tehdejšími mezinárodními podmínkami, ve kterých se nacházely ekonomiky obou nově vzniklých států. Ekonomické ukazatele měla příznivější ČR. V následujících letech se ekonomika SR vyvíjela podstatně rychlejším tempem než v ČR. Popisují nepříznivý stav v oblasti veřejné správy, veřejných výdajů a dalších. Z hlediska konvergence k EU hodnotí postup SR jako pragmatičtější a úspěšnější.

Na rozdíl od ČR, která rovněž avizovala vydání nového zákona o účetnictví, SR tento závazek splnila a od prvního ledna 2003 nabyl účinnosti zákon o účetnictví vydaný Národní radou Slovenské republiky¹². Historicky první zákon o účetnictví SR byl reakcí na změněné ekonomické podmínky 21.

⁸ Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky. Vyhláška nabyla účinnosti od 01.01.2010 a nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb.

⁹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU z 26.06.2013 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách.

¹⁰ Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

¹¹ Dle této vyhlášky je municipální příspěvková organizace vždy součástí konsolidačního celku obce.
<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/vycet-konsolidovanych-jednotek-statu-a-d>.

¹² Zákon č. 431/2002 Sb., o účtovníctve.

století a premisou členství v EU Šimíková (2015). Zákon o účetnictví reagoval na podněty vycházející z praktického i teoretického prostředí. Pakšiová a Parajka (2012) poukazují na snahy bagatelizovat význam rozvíjení teorie účetnictví. Uživatelé nejvíce oceňují informační potenciál účetnictví. Teoretické zpracování pojmů, účetních zásad a metod přitom jde souběžně s praktickým použitím. Struktura nově koncipovaného zákona byla kombinací vybraných ustanovení původního zákona v aktuální úpravě a formulacemi nových ustanovení. Jedním z ponechaných původních ustanovení byla možnost příspěvkových organizací účtovat v soustavě účetnictví jednoduchého¹³. Tato možnost zůstala v zákonu až do konce roku 2008. Pro jejich zřizovatele v letech 1993-2002 platila možnost (malé obce zpravidla do 3 tisíc obyvatel) vést zjednodušené účetnictví podvojně. Zjednodušené účetnictví podvojně disponovalo úlevami při účtování nákladů a výnosů v hlavní činnosti, fondů a bankovních transakcí. Analogicky zjednodušené byly i účetní výkazy.

Od prvního ledna 2009 nabyla účinnosti novela zákona o účetnictví, která ukončila příspěvkovým organizacím možnost vést účetnictví jednoduché. Příspěvkové organizace začaly účtovat v účetnictví podvojném jako jejich zřizovatelé. Kovalčíková a Kordošová (2012) kladně hodnotí analogickou vypovídací schopnost těchto majetkově a finančně propojených účetních jednotek. Účetnictví SR vykročilo na cestu vedoucí k reformám účetnictví veřejného sektoru. Botelho a de Lima (2015) se zamýšlejí nad problematikou přechodů účetnictví veřejného sektoru na aktuální bázi. Dle jejich názoru je nezbytným předpokladem zájem vlád jednotlivých zemí o přechod na aktuální bázi. Využití mezinárodních zkušeností umožní urychlení procesu přechodu na aktuální bázi. Gonzalez, Julve a Izquierdo (2014) správně dedukují postupnou konvergenci národních účetních systémů veřejné správy v souladu s harmonizačním procesem. SR sice zachovala označení rozpočtové a příspěvkové organizace, na straně druhé již od vydání zákona o účetnictví započala s harmonizací právní úpravy účetnictví subjektů veřejné správy s mezinárodními účetními standardy IPSAS¹⁴. Kovalčíková (2012) vidí v aplikaci IPSAS od roku 2008 možnost zvýšení odpovědnosti ve veřejném sektoru a zlepšení vypovídací schopnosti účetního výkaznictví. Reforma účetnictví veřejného sektoru od roku 2008 začala vydáním rámcových účtových osnov a postupů účtování. Následovalo sestavování individuálních konsolidovaných účetních závěrek. Konsolidovaly obce i municipální příspěvkové organizace. Za rok 2010 byla poprvé sestavena souhrnná účetní závěrka veřejné správy. Municipální příspěvkové organizace v pozici účetní jednotky se musí řídit právními předpisy v souvislosti s kroky účetní reformy, stejně jako celý veřejný sektor SR.

Cirstea a Ciolomic (2014) zdůvodňují nutnost použití mezinárodních účetních standardů ve veřejném sektoru. Užitek spatřují ve sjednocování účetnictví veřejného sektoru v mezinárodním měřítku. Sjednocování se týká všech účetních jednotek tvořících veřejný sektor tedy i municipálních příspěvkových organizací. Analogicky jako tomu je v ČR, byla do účetnictví SR transponována směrnice⁹. S tím rozdílem, že v SR akt proběhl dříve a to již od roku 2015. Máziková a Seneší (2015) se vyjadřují k zařídování účetních jednotek do tří kategorií, velký význam kategorizace přikládají nižším požadavkům na povinnosti spojené s účetnictvím. Na druhé straně vidí redukcí informací u malých účetních jednotek pro uživatele. Kategorizace se však nedotkla municipálních příspěvkových organizací. Kašiarová, Majorová a Urbanová (2015) popisují rozsáhlé povinnosti spojené s auditem, které se jich naopak intenzivně dotýkají. Auditů podléhají obce a jimi zřizované municipální příspěvkové organizace v rámci konsolidované účetní závěrky. Účetnictví auditovaných účetních jednotek je považováno za správně vedené v souladu s právními normami příslušného státu i mezinárodními účetními standardy.

¹³ § 9 odst. 1 písm. c) zákona č. 431/2002 o účtovnictve, umožnil příspěvkovým organizacím, jejichž zřizovatelem je obec nebo vyšší územní celek, pokud nepodnikají a pokud jejich objem ročního rozpočtu výdajů nepřesáhne 500 tisíc Sk vést účetnictví jednoduché.

¹⁴ IPSAS – International Public Sector Accounting Standards.

2.3 Vybrané poznatky z dotazníkového šetření

Součástí řešení projektu „Iniciace vědeckovýzkumné zahraniční spolupráce s katedrou účtovnictva Slovenskej poľnohospodárskej univerzity v Nitre s orientací na účetnictví územní samosprávy“ byla i realizace primárního výzkumu v oblasti účetnictví municipálních příspěvkových organizací formou dotazníkového šetření. Z aspektu dlouhodobé přeshraniční spolupráce a tudíž předpokládané informovanosti o problematice sousedících států, byly pro šetření vybrány obce a jejich příspěvkové organizace okresu Frýdek-Místek. Dle základních údajů Českého statistického úřadu¹⁵ byly dohledány obce a na jejich adresy byl v elektronické podobě rozeslán dotazník s žádostí o přeposlání jimi zřízeným příspěvkovým organizacím.

Pro potřeby tohoto článku byly využity údaje z dotazníkového šetření pro doplnění poznatků, směřujících k formování argumentů pro interpretaci závěrů. Dle aktuálních údajů z září 2016 bylo 72 obcí zřizovatelem 107 příspěvkových organizací s různým spektrem zaměření. Převažuje zaměření na vzdělávací oblast – předškolní a základní vzdělávání, kulturní a sociální. Podstatným faktem je, že všechny uváděné příspěvkové organizace, bez rozdílu, jsou účetní jednotkou s povinností vést účetnictví od svého vzniku do zániku. V elektronické podobě se vrátilo 81 vyplněných dotazníků. Pro potřeby tohoto článku byly využity údaje pro doplnění poznatků jen ze tří otázek. Na otázku – v jakém rozsahu vedou účetnictví - odpovědělo 75 příspěvkových organizací - že vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, 6 příspěvkových organizací vede účetnictví v plném rozsahu. Na otázku – zda skutečně se jedná o zjednodušený rozsah vedení účetnictví odpovědělo všech 75 příspěvkových organizací, že se nejedná o zjednodušený rozsah, ale vlivem požadavků spíše o plný rozsah vedení účetnictví. Na otázku – jaké účetnictví vedou municipální příspěvkové organizace SR – odpovědělo všech 81 příspěvkových organizací totožně – a to, že vedou podvojně účetnictví.

Podvojně účetnictví se plně prokázalo, historicky i obsahově, synonymem komplexního informačního systému, disponujícího kontrolními vazbami s vysokou vypovídací schopností. Zjednodušený rozsah vedení účetnictví je zaměňován s účetnictvím jednoduchým a komplikovaně jsou hledány argumenty pro oprávněnost jeho přetrvávání.

3 Výsledky práce a diskuse

Účetnictví municipálních příspěvkových organizací je odrazem měnících se podmínek veřejného sektoru obou států. Zvyšující se nároky na vypovídací schopnost účetnictví a harmonizační proces řešily oba státy rozdílným způsobem. Společná velmi krátká perioda jednoho roku umožnila nastartování účetnictví jednoduchého. Tuto etapu lze označit jako společnou se stejnými podmínkami. Etapa účetnictví jednoduchého pokračuje v dalších letech, ale již se specifika národních úprav. Tato etapa nebyla stejně dlouhá u obou států. V ČR od roku 2004 nastupuje etapa účetnictví v plném rozsahu a účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, která trvá do současnosti. V SR nastupuje od roku 2009 etapa účetnictví podvojně, která trvá do současnosti. Jednotlivé etapy znázorňuje Tabulka č. 1.

¹⁵ Dle aktuálního stavu je okres členěn do 72 obcí, z toho je 6 měst. Obce mohou zakládat příspěvkové organizace, tedy se jedná o municipální příspěvkové organizace. V posledních letech dochází ke slučování příspěvkových organizací v oblasti školství. https://www.czso.cz/csu/xt/charakteristika_okresu_frydek_mistek

Tabulka č. 1 Etapy účetnictví municipálních příspěvkových organizací v ČR a SR

Období	ČSFR	ČR	SR
1992	Účetnictví jednoduché Účetnictví podvojně		
1993-2003		Účetnictví jednoduché Účetnictví podvojně	
1993-2008			Účetnictví jednoduché Účetnictví podvojně
2004-2017		Účetnictví v plném rozsahu Účetnictví v zjednodušeném rozsahu	
2009-2017			Účetnictví podvojně

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrný zásadní a nekompromisní přístup k vedení účetnictví v podmínkách SR. Dvě účetní soustavy a vymezení účetních jednotek, které je mohou využívat, vytváří přehledný a současně rovnocenný účetní systém, který je charakteristický pro tuto republiku. I když výchozí pozice byla stejná pro oba státy, postupným vývojem obou účetních soustav, rovnocenných i dle právní úpravy, bylo dosaženo dostačující vypovídací schopnosti pro každou účetní jednotku. V ČR je naopak patrný nevyvážený vývoj, nahrazování původního názvosloví uměle vytvořenými pojmy a od roku 2016 i návrat k účetnictví jednoduchému pro nominované neziskové organizace.

Společná etapa vedení účetnictví jednoduchého vycházela z ustanovení zákona. Rok 1992 byl rokem přechodu mezi končícím a nově používaným účetnictvím. Účetní jednotky účtovaly o výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření v účetních knihách. Peněžní deník, kniha pohledávek a závazků a pomocné knihy obsahovaly povinné údaje formou účetních záznamů. K poslednímu dni účetního období byla sestavena účetní závěrka – v účetnictví jednoduchém ji tvořily výkazy. Výkaz o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích byl vyplněn z údajů konečných zůstatků účetních knih. Pelc (1996) rozvádí povinnosti právnických osob a připomíná povinnost přejít do účetnictví podvojně, pokud podmínky pro vedení účetnictví jednoduchého nejsou splněny. Tato etapa se vyznačovala totožnými principy vedení účetnictví municipálních příspěvkových organizací. Logicky toto lze odvodit ze společných podmínek zákona o účetnictví. Rok 1993 měl být prvním rokem fungování nového zákona včetně účetní závěrky za rok 1992 dle nové úpravy. Rozdělení vyvolalo nároky na vznik národních právních norem. Vznikaly s časovým posunem, jak postupoval legislativní proces.

ČR vydala k zákonu opatření k provádění ustanovení zákona pro rozpočtové a příspěvkové organizace. Opatření bylo od ledna 2003 nahrazeno vyhláškou a dvacetipětí českými účetními standardy. Do tohoto nově formovaného procesu zasáhla reforma veřejné správy, která transformovala rozpočtové organizace na příspěvkové organizace. Následně docházelo k jejich převádění do kompetencí obcí a krajů a zápisům do obchodního rejstříku. Od roku 2004 municipální příspěvkové organizace účtovaly stejně jako jejich zřizovatelé ve zjednodušeném rozsahu. Zjednodušený rozsah znamenal nejen přechod na vyšší stupeň vedení účetnictví (od účetnictví jednoduchého), ale i povinnosti v oblasti účtování na účtech dle směrné účtové osnovy, sestavování měsíčních účetních uzávěrek, sestavování roční účetní závěrky. Současně zjednodušený rozsah přinesl i určité úlevy při plnění povinností vyplývajících ze zákona ve srovnání s plným rozsahem. Účtový rozvrh byl členěn na účtové třídy a účtové skupiny, bylo spojeno účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nebyly tvořeny rezervy a opravné položky. Účetní závěrku bylo možno sestavit ve zjednodušeném rozsahu. Reformní proces účetnictví veřejného sektoru nadále pokračuje - v souladu s principy rozfázované reformy účetnictví státu.

SR rovněž vydala k zákonu opatření k provádění ustanovení zákona. Na rozdíl od ČR nebylo nahrazeno vyhláškou a v aktualizovaném znění přetrvávalo. Koncepce jednoduchého účetnictví byla promyšleně budována. S touto soustavou bylo a je počítáno i do budoucna jako druhou variantou pro účetní jednotky SR. Tato koncepce přetrvávala do současnosti. Rokem 2008 končí možnost

jednoduchého účetnictví pro municipální příspěvkové organizace, dále mohou vést pouze účetnictví podvojně. Plnohodnotná účetní soustava je kompatibilní s účetnictvím vedeným dle mezinárodních účetních standardů a vývoj kontinuálně pokračuje.

Účetnictví municipálních příspěvkových organizací obou států doznalo vlivem uplatňování prvků účetních reforem kardinální změny. Teoretickou a praktickou realizací změn se účetnictví z původního sledování příjmů a výdajů transformovalo na transparentně vedené účetnictví. Nelze však konstatovat analogickou úroveň vedení účetnictví v současnosti. Municipální příspěvkové organizace v ČR prošly dvěma zlomy. Rok 2004 znamenal přejít do účetnictví ve zjednodušeném rozsahu s prvky účtování na účtech, dodržování účetních zásad, sestavování účetních výkazů a poskytování informací uživatelům. Ani v novele zákona o účetnictví účinné od roku 2016 však nebyla zrušena možnost vést zjednodušený rozsah. V informacích veřejně přístupného webového portálu vedeného Ministerstvem financí¹⁶ lze vyhledat u municipálních příspěvkových organizací informaci o vedení účetnictví. Převážně je uveden zjednodušený rozsah. Přitom uplatňování právních norem vyšších v souvislosti s realizací reformy nese všechny znaky účetnictví v plném rozsahu. Je otázkou, zda uváděné informace jsou ověřovány z hlediska správnosti. Municipální příspěvkové organizace v SR analogicky prošly etapami účetních reforem. Současné účetnictví podvojně odpovídá implementaci IPSAS. Vysoká vypovídací schopnost pro potřeby finančního řízení veřejného sektoru, transparentnost a permanentní dostupnost¹⁷ údajích uváděných v účetnictví je jedním z pozitivně hodnocených důsledků účetních reforem SR.

Pro očekávanou náročnost byly účetní reformy v obou státech rozfázovány do více účetních období. Účetní jednotky SR se s předstihem oproti ČR dokázaly vyrovnat s povinnostmi spojenými s vedením účetnictví podvojně. Operativnější aplikace mezinárodních norem v SR posunula vypovídací schopnost účetnictví municipálních účetních jednotek na vyšší stupeň. Znovuotevřením účetnictví jednoduchého pro nominované neziskové organizace přiznala nepřímo ČR špatné rozhodnutí při jeho zrušení. V souvislosti se zvyšováním nároků na povinnosti účetnictví veřejného sektoru a tedy i municipálních účetních jednotek, by mělo být zváženo, zda se nevrátit k původní koncepci dvou rovnocenných účetních soustav. Důsledkem by bylo zrušení členění na účetnictví v plném a zjednodušeném rozsahu. Jednoduché účetnictví znovu zformovat do plnohodnotné účetní soustavy včetně prováděcí vyhlášky a účetních standardů, obtížností odpovídající nevýznamnosti nominovaných účetních jednotek. Pro všechny ostatní účetní jednotky navázané na státní a obecní rozpočty, stanovit povinnost účetnictví podvojně v rámci úprav harmonizačního procesu. Z účetního systému SR vyplývá, že tato cesta je reálná.

4 Závěr

Municipální příspěvkové organizace jsou nedílnou součástí demokratické společnosti obou jmenovaných států. Disponují a nesou odpovědnost za svěřený majetek obce, pro jejíž občany zabezpečují spektrum služeb. Historickým procesem vývoje účetnictví prošly municipální příspěvkové organizace obou států. V počátcích nové účetní úpravy se jevílo účetnictví jednoduché dostačující informační soustavou pro prokazování příjmů a výdajů ve vztahu k rozpočtu zřizovatele. Vlivem procesů reforem veřejného sektoru se účetnictví jednoduché stalo nedostačující a oba státy od něj ustoupily.

Harmonizace s sebou přinesla zvyšující se nároky na vypovídací schopnost účetnictví a povinnost věrně a poctivě zobrazovat hospodářskou a finanční situaci účetní jednotky. Principy účetnictví podvojně vychází z historických kořenů ověřených zkušenostmi mnoha let. V současné epoše globalizace je obtížné zachytit transakce prováděné účetními jednotkami. Účetnictví podvojně v souladu se svými principy aktivně reaguje na vývoj okolního prostředí a snaží se tyto transakce

¹⁶ Ministerstvo financí České republiky. Integrovaný informační systém státní pokladny Monitor. Available from: <http://monitor.statnipokladna.cz/2016/>

¹⁷ Register je informační systém veřejné správy. Účetní jednotky mají povinnost ukládat účetní závěrky, správy auditorů, výroční zprávy a další v souladu se zákonem o účetnictví. Available from: <http://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/accountingentity/simplesearch>.

harmonizovat v mezinárodním kontextu. Jakákoliv jiná úprava než účetnictví podvojně má nižší vypovídací schopnost a tudíž mohou vznikat nesprávné účetní záznamy vedoucí ke snižování vypovídací schopnosti. Municipální příspěvkové organizace hospodaří s majetkem a je povinností s tímto majetkem nakládat s péčí řádného hospodáře.

Přechod na účetnictví s vysokou vypovídací schopností je nezbytným krokem provázejícím pokračující reformy veřejného sektoru. Tento trend se projevil v obou státech. Na účetnictví municipálních příspěvkových organizací nelze pohlížet jen úzkým pohledem jejich činnosti. Majetkově a rozpočtově jsou navázány na svého zřizovatele a jsou součástí veřejného sektoru. Účetnictví municipálních příspěvkových organizací se mění tak jak se mění účetnictví veřejného sektoru. Účetnictví aktivně reaguje na požadavky okolního prostředí a zpětnou vazbou vytváří informační databázi obsahující komplexně uspořádané údaje. Stupeň transparentnosti účetnictví veřejného sektoru odpovídá úrovni konkrétní demokratické společnosti. Zkoumání vývoje účetnictví v historickém kontextu přináší zajímavé a inspirující podněty.

5 Literatura

- [1] Botelho, B. C., de Lima, D. V., 2015. International Experiences and Challenges of the Governments of Countries in the Transition of Public Accounting to Accrual Basis. *Revista evidenciacao contabil & financas* 3, 68-83.
- [2] Cirstea, A., Ciolomic, I. A., 2014. Public Sector Consolidated Financial Statements-Area and Methods. *Proceedings of the 9th International Conference Accounting and Management Information Systems (AMIS)*. Bucharest: Bucharest University, 594-604.
- [3] Gonzalez, R. M. D., Julve, V. M., Izquierdo, S. M., 2014. Convergence of Government Accounting System in Europe as a Scenario for the New System of National Accounts. *Spanish Journal of Finance and Accounting-Revista Espanola de Financiacion y Contabilida* 4, 424-448
- [4] Hellstrom, K., 2006. The Value Relevance of Financial Accounting Information in a Transition Economy: The Case of the Czech Republic. *European Accounting Review* 3, 325-349.
- [5] Hájek, L., Režný, L., 2014. 20 let vývoje české ekonomiky – srovnání se Slovenskem. *E+M Ekonomie a Management* 1, 19-31.
- [6] Hružá, F., Manes Rossi, F., 2016. Introducing Accrual Accounting in the Czech Local Governments: Challenges and Risks. *Proceedings of the 20th International Conference: Current Trends in Public Sector Research*. Brno: Masaryk University, 131-138.
- [7] Kašiarová, L., Majorová, M., Urbanová T., 2015. Ako sa pripravíť na audit v mestách a obciach. Wolters Kluwer SR, Bratislava.
- [8] Kovalčíková, A., 2012. Účtovníctvo obcí v procese jeho harmonizácie na Slovensku. *Ekonom*, Bratislava.
- [9] Kovalčíková, A., Kordošová, A., 2012. Účtovníctvo obcí. *Ekonom*, Bratislava.
- [10] Kovanicová, D., 2005. Ohlédnutí za vznikem a vývojem účetnictví. *Účetnictví* 4, 11-16.
- [11] Lověťinský, V., Mylková, P., 2011. Fungování příspěvkových organizací v České republice a vybraných zemích Evropy. *Parlamentní institut*. Available from: www.avpo.cz/wpcontent/uploads/2014/.../prispevkove_organizace_v_CR_a_EU.pdf. [01 November 2016].
- [12] Máče, M., 2012. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu. GRADA Publishing, Praha.
- [13] Máderová Voltnerová, K., Tégl, P., 2011. Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací ÚSC. ANAG, Olomouc.
- [14] Máziková, K., Seneši N., 2015. Kategorizácia účtovných jednotiek po novelizácii zákona o účtovníctve a jej dôsledky. *Ekonomika a Informatika* 2, 110-121.
- [15] Mitwallyová, H., 2014. Mají příspěvkové organizace v dnešní době své opodstatnění? *Právník* 9, 772-792.
- [16] Mitwallyová, H., 2013. Defining of Mandatory Tasks of Local Government in the Czech Republic and selected states of the EU. *Proceedings of the International Scientific Conference on Region in the Development Society*. Brno: Mendel University, 219-229.
- [17] Morávek, Z., Prokúpková, D., 2016. Příspěvkové organizace 2016-2017. Wolters Kluwer, Praha.
- [18] Müllerová, L., 2014. Změní nová evropská směrnice české účetnictví? *Czech Financial and Accounting Journal* 2, 131-140.
- [19] Otrusinová, M., Kubíčková, D., 2011. Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví. C. H. Beck, Praha.
- [20] Pakšiová, R., Janhuba, M., 2012. Teória účtovníctva v kontexte svetového vývoja. Iura Edition, Bratislava.
- [21] Pakšiová, R., Parajka, B., 2012. Teória účtovníctva alebo účtovníctvo ako vedná disciplína. *Ekonom*, Bratislava.
- [22] Peková, J., Pilný, J., Jetmar, M., 2012. Veřejný sector – řízení a financování. Wolters Kluwer ČR, Praha.
- [23] Pelc, V., 1996. Jednoduché účetnictví. Grada Publishing, Praha.

- [24] Pestoff, V., 2012. Co-production and Third Sector Services in Europe: Some Concepts and Evidence. *Voluntas* 4, 1102-1118.
- [25] Prokúpková, D., Svoboda, M., 2014. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Wolters Kluwer ČR, Praha.
- [26] Puchinger, Z., Slavičková, P., 2014. *Malé dějiny účetnictví*. Univerzita Palackého, Olomouc.
- [27] Salamon, L. M., 1995. *Partners in Public Service*. John Hopkins University, London.
- [28] Šimíková, I., 2015. Struktura účetních systémů České a Slovenské republiky. *Proceedings of the 10th International Conference: New Trends 2015*. Znojmo: SVŠE Znojmo, 70-79.
- [29] Škarabelová, S., 2014. Příspěvkové organizace jako konkurent nestátním neziskovým organizacím. *Vláda České republiky*. Available from: https://www.vlada.cz/.../studie_skarabelova_prispevkove_organizace_pro_web.pdf. [01 November 2016].
- [30] Šlosár, R., 2008. *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. KPMG, Bratislava.
- [31] Šuranová, Z., 1998. Development Genesis of Balance Theories of the Continental Accounting System. *Journal of Economics* 4, 543-559.
- [32] Vodáková, J., 2012. *Akruální účetnictví ve veřejném sektoru*. Wolters Kluwer ČR, Praha.

Dedikace

Tento článek vznikl za podpory Slezské univerzity v Opavě v rámci projektu Interní grantové soutěže reg. č. IGS 23/16 „Iniciace vědeckovýzkumné zahraniční spolupráce s katedrou účtovníctva Slovenskej poľnohospodárskej univerzity v Nitre s orientací na účetnictví územní samosprávy“.